

**Audience publique du 19 novembre 2007**

Recours formé par Madame ..., ...,  
contre un bulletin d'appel en garantie  
délivré par le bureau RTS-Esch-sur-Alzette  
de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts sur les traitements et salaires

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 22316 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2006 par Maître Laurent NIEDNER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., employée, demeurant à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin d'appel en garantie daté du 9 février 2005, émis par le bureau RTS Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 mars 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 10 avril 2007 par Maître Laurent NIEDNER pour compte de Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Yasmine CHERIFI, en remplacement de Maître Laurent NIEDNER, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

---

En date du 9 février 2005, le bureau d'imposition de la retenue à la source d'Esch-sur-Alzette, ci-après désigné par le « bureau RTS », émit à l'encontre de Madame ..., prise en sa qualité d'administrateur délégué de la société anonyme E., entreprise générale de construction Luxembourg S.A., ayant eu son siège social à L-..., dénommée ci-après la « société E. », entretemps déclarée en état de faillite, un bulletin d'appel en garantie (Haftungsbescheid) en vertu des paragraphes 103, 106, 109 et 118 de la loi générale des impôts, dite « Abgabenordnung » ci-après dénommée « AO », pour le paiement des sommes retenues ou dues à titre d'impôt sur les traitements et salaires pour l'exercice 2004, pour un montant s'élevant à 5.887,10 €

Par courrier du 16 mars 2005, Madame ... fit introduire une réclamation auprès du bureau « RTS » à l'encontre de ce bulletin. Cette réclamation fut suivie par un courrier du mandataire de la demanderesse du 6 avril 2006 adressé au directeur de l'administration des Contributions directes portant également réclamation contre le bulletin d'appel en garantie précité du 9 février 2005. Ces réclamations étant restées sans suite, elle fit déposer, en date du 19 décembre 2006, un recours tendant à la réformation du bulletin d'appel en garantie du 9 février 2005.

Le bulletin déferé émis le 9 février 2005 à l'encontre de la demanderesse étant à assimiler, conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, à un bulletin d'impôt fixant une cote d'impôt en ce qui concerne le régime des voies de recours, le tribunal administratif a compétence pour connaître des contestations y relatives en tant que juge du fond.

Le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de 6 mois ayant le droit, en vertu des dispositions de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, de déférer directement au tribunal le bulletin qui a fait l'objet de la réclamation, le recours en réformation introduit en date du 19 décembre 2006 est recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai de la loi.

La décision déferée a déclaré la demanderesse co-débiteur solidaire des retenues d'impôt sur les traitements et salaires dus par la société E. pour l'année 2004, au motif qu'« *en vertu des paragraphes 103 et 108 de la loi générale des impôts (AO) vous êtes tenu(e) en votre qualité d'administrateur délégué de la firme E. S.A. de payer sur les fonds administrés les impôts, dont la société était redevable. Suivant § 109 AO vous avez commis une faute grave en omettant de verser à l'administration des Contributions les sommes retenues ou dues à titre d'impôt sur les traitements et salaires. Cette omission engage votre responsabilité personnelle, même après la cessation de commerce de la société* ».

Pour déclinier sa propre responsabilité dans le non-paiement des impôts dus par la société, la demanderesse fait valoir à l'appui de son recours qu'en sa qualité d'administrateur délégué elle ne saurait voir sa responsabilité engagée de manière automatique du fait des manquements de la société à son obligation fiscale découlant des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », en faisant exposer que le seul constat du manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO dans son chef ne serait pas suffisant pour voir engager sa responsabilité personnelle en application du paragraphe 109 (1) AO. Elle relève que le législateur aurait entendu poser une exigence supplémentaire, à savoir celle d'une « *inexécution fautive (schuldhafte Verletzung)* » des obligations par le représentant de la société envers le fisc, et elle conteste formellement qu'une inexécution fautive de ses obligations pourrait être retenue à son encontre. Elle relève dans ce contexte que le bulletin litigieux se limiterait à faire état de son prétendu manquement à ses obligations fiscales, sans qu'il ne contient la moindre qualification d'un comportement fautif dans son chef résultant de circonstances particulières, ce qui rendrait partant impossible toute vérification quant au caractère légal et réel des motifs se trouvant à la base de la décision entreprise. Elle fait encore soutenir dans ce contexte qu'elle n'aurait pas été le seul administrateur de la société, en précisant qu'elle aurait démissionné avec effet immédiat de ses fonctions d'administrateur délégué de ladite société avec effet au 19 juillet 2004, de sorte qu'en tout état de

cause, elle ne saurait être tenue responsable des retenues à effectuer sur les traitements et salaires après cette date.

Le délégué du gouvernement rencontre ces moyens en exposant que ce serait à bon droit que le bulletin rappelle qu'en vertu du paragraphe 103 AO le gérant d'une société doit, au nom de l'employeur qu'est la société, retenir l'impôt sur les salaires payés et verser ponctuellement les retenues au receveur des contributions et qu'il engage sa responsabilité personnelle sur base du paragraphe 109 AO pour l'impôt qui, par sa faute, n'a pas été versé, le tout pour conclure qu'en sa qualité d'administrateur délégué de la société, la demanderesse aurait été obligée en vertu du paragraphe 103 AO et responsable en vertu du paragraphe 109 AO, suivant les développements qui précèdent.

Il soutient encore que pour pouvoir se décharger de ses obligations et responsabilités, la demanderesse aurait dû établir que contre toute attente ses pouvoirs d'administrateur délégué ne lui auraient donné aucun pouvoir sur le versement des salaires, la déclaration des retenues d'impôt au bureau RTS ou le paiement des sommes retenues à ce titre au receveur des contributions. Il admet toutefois que les obligations de la demanderesse se seraient arrêtées au jour de sa démission, de sorte que pour les créances nées postérieurement, elle devrait « évidemment » être déchargée.

Enfin, le représentant étatique soutient qu'à moins que la demanderesse n'ait été le seul administrateur délégué de la société, il ne lui suffirait pas d'alléguer que la société anonyme avait d'autres administrateurs tant qu'elle n'était pas à même d'établir que ceux-ci avaient au moins des pouvoirs au moins égaux aux siens.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse reproche à l'Etat de ne pas avoir justifié et détaillé la créance qu'il aurait à son égard, en soutenant que contrairement à ce qui a été développé par le délégué du gouvernement, il appartiendrait à l'Etat de verser un décompte détaillant le montant de la créance pour laquelle le bulletin litigieux a été dressé et d'apporter plus de précisions quant à la naissance des créances en question, en se ralliant à l'argumentation du représentant étatique suivant laquelle elle ne saurait être tenue responsable pour les retenues d'impôt non effectuées par la société après la date de sa démission, à savoir après le 19 juillet 2004.

En vertu des dispositions de l'article 136 (4) LIR, l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il s'ensuit que l'administrateur délégué en titre d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il se dégage en l'espèce des extraits du Mémorial C versés parmi les pièces du dossier de la demanderesse, mais revêtant en tout état de cause un caractère public, que la société E. fut constituée en date du 19 juin 1998 et que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 23 février 2001, Madame ... fut nommée non seulement administrateur délégué, ensemble avec Monsieur ..., mais également directeur technique de la société, avec la précision que « *la société se trouve valablement engagée par une signature d'administrateur-délégué* ».

Il est dès lors constant que la demanderesse, en sa qualité notamment d'administrateur délégué pouvant engager la société sous sa seule signature, a manqué à son obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO énoncée ci-avant en ce qui concerne les retenues d'impôt sur les traitements et salaires à effectuer par la société pour l'année 2004, avec la réserve toutefois qu'elle ne saurait être tenue responsable que pour la période pendant laquelle elle exerçait ses fonctions d'administrateur délégué, c'est-à-dire jusqu'à la date de sa démission desdites fonctions. En effet, il ressort des pièces versées à l'appui de la requête sous analyse que par lettre du 19 juillet 2004, déposée auprès du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg le 13 août 2004, Madame ... a démissionné avec effet immédiat de ses fonctions d'administrateur délégué de la société E..

Il n'en demeure cependant pas moins que le gérant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement de ces impôts que dans les conditions plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 – 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 – 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité dans le chef d'un gérant de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive – « *schuldhafte Verletzung* » - des obligations du représentant de la société envers le fisc<sup>1</sup>.

Le paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir

---

<sup>1</sup> cf. trib. adm. 31 mai 1999, n° 10808 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, sous Exigibilité, n° 210 et autres références y citées

d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et ensuite en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidé, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision<sup>2</sup>.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle de la demanderesse en sa qualité d'administrateur délégué en titre de la société en relevant à l'appui de sa décision l'omission dans son chef de verser à l'administration des Contributions directes les sommes retenues ou qui auraient dû l'être à titre d'impôt sur les salaires.

Force est de constater que la décision litigieuse se limite à constater objectivement le manquement de la demanderesse à ses obligations fiscales, sans pour autant qualifier un quelconque comportement fautif dans son chef tenant à des circonstances particulières de l'espèce, ni encore retracer les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier la décision de poursuivre la demanderesse plutôt que le deuxième co-administrateur délégué, à savoir Monsieur ..., rendant ainsi impossible toute vérification du caractère légal et réel des motifs à la base de la décision critiquée.

Dans la mesure où le contrôle de la légalité externe d'un acte doit précéder celui de son bien-fondé, il y a lieu de retenir en l'espèce que dans le cadre du recours en réformation, la décision déferée encourt l'annulation pour ne pas être motivée à suffisance de droit, dès lors que le bureau a méconnu à la fois les conditions de qualification de la responsabilité personnelle du gérant de société au sens du paragraphe 109 AO et l'obligation d'appréciation inhérente à sa propre compétence pour la mettre en œuvre.

### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

---

<sup>2</sup> cf. trib. adm. 31 mai 1999, précité

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule le bulletin d'imposition déferé du 9 février 2005 et renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

M. Schockweiler, premier vice-président,  
M. Schroeder, premier juge,  
M. Spielmann, premier juge,

et lu à l'audience publique du 19 novembre 2007 par le premier vice-président, en présence de M. Legille, greffier.

s. Legille

s. Schockweiler